

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**  
**CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR**  
**2015/2016**



**TII**

**A GESTÃO PATRIMONIAL DA MARINHA: UMA ANÁLISE  
PROSPETIVA**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A  
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO  
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS  
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL  
REPUBLICANA.**

**Nuno Tomé Mira Rodrigues**  
**1TEN AN**



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**A GESTÃO PATRIMONIAL DA MARNHA: UMA**  
**ANÁLISE PROSPETIVA**

**Primeiro-tenente AN Nuno Tomé Mira Rodrigues**

Trabalho de Investigação Individual do CPOS 2015/16

Pedrouços 2016



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**A GESTÃO PATRIMONIAL DA MARINHA: UMA**  
**ANÁLISE PROSPETIVA**

**Primeiro-tenente AN Nuno Tomé Mira Rodrigues**

Trabalho de Investigação Individual do CPOS

Orientador: Capitão-tentente TSN-GES

João António dos Santos do Carmo

Coorientador: Capitão-tenente

Paulo Alexandre da Silva e Costa

Pedrouços 2016



### **Declaração de compromisso Anti Plágio**

Eu, Nuno Tomé Mira Rodrigues, declaro por minha honra que o documento intitulado Gestão Patrimonial da Marinha: Uma análise prospetiva corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do Curso de Promoção a Oficial Superior 2015/2016 no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, 30 de junho de 2016

Nuno Tomé Mira Rodrigues



## **Agradecimentos**

Gostaria de agradecer a todos os que me apoiaram no desenvolvimento deste trabalho e a todos os que direta ou indiretamente para ele contribuíram, em especial ao meu orientador, o Capitão-tenente Santos do Carmo pelo valioso apoio prestado, tanto na estruturação como no rigor da apreciação técnica. Agradeço ainda ao meu coorientador, o Capitão-tenente Silva e Costa, pelo espírito crítico e pela forma pronta como respondeu às minhas questões e ajudou na clarificação das minhas dúvidas, contribuindo inequivocamente para o resultado final do trabalho.



## **Índice**

Introdução .....	1
1. Enquadramento e estrutura concetual .....	4
1.1. Percurso metodológico da investigação .....	4
1.2. Revisão de literatura .....	6
1.3. Conceitos estruturantes .....	7
1.3.1. Definição de ativo fixo tangível .....	7
1.3.2. Reconhecimento de ativos fixos tangíveis .....	8
1.3.3. Mensuração dos ativos fixos tangíveis .....	9
1.3.4. Depreciação de ativos fixos tangíveis .....	10
2. Estudo das alterações das regras de reconhecimento de ativos .....	12
3. Estudo das alterações das regras de mensuração de ativos .....	16
4. Estudo das alterações das regras de depreciação de ativos .....	20
Conclusões .....	24
Bibliografia .....	28

## **Índice de Anexos**

Anexo A – Organização Financeira da Marinha .....	Anx A-1
---	---------

## **Índice de Apêndices**

Apêndice A – Variáveis do reconhecimento de ativos .....	Apd A-1
Apêndice B – Variáveis da mensuração de ativos .....	Apd B-1
Apêndice C – Variáveis da depreciação de ativos .....	Apd C-1
Apêndice D – Impacte das variáveis na qualidade de informação .....	Apd D-1
Apêndice E – Análise da facilidade de implementação .....	Apd E-1

## **Índice de Figuras**

Figura 1 – Resultados das variáveis das regras do reconhecimento .....	14
Figura 2 – Resultados das variáveis das regras de mensuração .....	18
Figura 3 – Resultados das variáveis das regras de depreciação .....	22



## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 – Listagem das SEC1, SEC2 e SEC3 da Marinha .....	Anx A-1
Tabela 2 – Tabela comparativa das regras do reconhecimento de ativos.....	Apd A-1
Tabela 3 – Tabela comparativa das regras da mensuração de ativos .....	Apd B-1
Tabela 4 – Tabela comparativa das regras da depreciação de ativos .....	Apd C-1
Tabela 5 – Impacte das variáveis na qualidade da informação financeira .....	Apd D-1
Tabela 6 – Facilidade da implementação das variáveis.....	Apd E-1



## **Resumo**

A gestão patrimonial é uma tarefa complexa que requer informação precisa e fidedigna relativa aos ativos. A contabilidade e as demonstrações financeiras representam uma fonte de informação de gestão essencial para a gestão eficiente dos recursos. O trabalho de investigação foi desenvolvido como um estudo de caso sobre a transição na Marinha entre as regras da contabilidade estabelecidas no Plano Oficial da Contabilidade Pública e o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

A primeira parte da investigação consistiu em determinar as alterações das regras de gestão de ativos através de um processo indutivo de interpretação normativa, tendo apurado dezassete variáveis de estudo distribuídas por três áreas distintas, o reconhecimento, a mensuração e a depreciação de ativos. Na segunda parte da investigação, as variáveis foram incorporadas em questionários mistos preenchidos pelos responsáveis financeiros das subentidades contabilísticas da Marinha para determinar o impacto na qualidade da informação financeira dos ativos e a facilidade de implementação das alterações.

A investigação conclui que as alterações representam uma oportunidade de melhoria da qualidade de informação financeira, no entanto, pela dificuldade de implementação, são um desafio que exigirá um trabalho de coordenação interna na Marinha por forma a otimizar o potencial de melhoria da informação e, concomitantemente, a sua gestão patrimonial.

## **Palavras-chave**

Marinha, Gestão Patrimonial, Gestão de Ativos, SNC-AP, Reconhecimento, Mensuração, Depreciação





### **Abstract**

*Asset management is a complex job requiring precise information. Accountability and financial statements represent a key source of information to the efficient management of assets. The research consists in a case study of the transition process in Portuguese Navy from the accounting rules established in “Plano Oficial da Contabilidade Pública” to the rules established in “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”.*

*The first step of the research consisted in an inductive process of law interpretation to determine the differences between the two accountability systems. The research determined seventeen differences, defined as variables of research, related to three different areas, recognition, measurement and depreciation of assets. On the second step of the research, variables were organized in a survey query to determine the effect of changes in asset information quality and the easiness of changes implementation. Survey queries were filled by the financial responsible of the Portuguese Navy accounting sub-entities.*

*Research concluded that the changes represent an opportunity of improvement in the quality of asset financial information, however, they are difficult to implement. Portuguese Navy has a challenging coordination work to do on the transition process to optimize the quality of the financial information and, at the same time, on asset management processes.*

### **Keywords**

Navy, Asset Management, SNC-AP, Recognition, Measurement, Depreciation



## **Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos**

BDP	– Bens do Domínio Público
CIBE	– Cadastro e Inventariação dos Bens do Estado
EC	– Estrutura Concetual do SNC-AP
IESM	– Instituto de Estudos Superiores Militares
ITSUF	– Instruções Técnicas da Superintendência das Finanças
IUM	– Instituto Universitário Militar
NCP	– Norma de Contabilidade Pública
NCP 5	– Norma de Contabilidade Pública n.º 5 do SNC-AP
NCP 8	– Norma de Contabilidade Pública n.º 8 do SNC-AP
OE	– Objetivo Específico
OE1	– Primeiro Objetivo Específico
OE2	– Segundo Objetivo Específico
OE3	– Terceiro Objetivo Específico
OG	– Objetivo Geral
POC	– Plano Oficial de Contabilidade
POC/77	– Plano Oficial de Contabilidade de 1977
POC/89	– Plano Oficial de Contabilidade de 1989
POCP	– Plano Oficial de Contabilidade Pública
QC	– Questão Central
QD	– Questão Derivada
QD1	– Primeira Questão Derivada
QD2	– Segunda Questão Derivada
QD3	– Terceira Questão Derivada
RAFE	– Reforma da Administração Financeira do Estado
SEC1	– Sub-entidade Contabilística de Nível 1
SEC2	– Sub-entidade Contabilística de Nível 2
SEC3	– Sub-entidade Contabilística de Nível 3
SIGDN	– Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC	– Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	– Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas



## **Introdução**

A contabilidade é fonte de informação de suporte à tomada de decisões. As demonstrações financeiras como *output* da contabilidade são instrumentos especialmente aptos à demonstração da realidade patrimonial e da eficiência da gestão.

O trabalho de investigação desenvolve o tema: “Gestão Patrimonial da Marinha: Uma análise prospectiva”.

A Marinha possui um vasto património constituído 392.327 bens móveis e 1050 bens imóveis<sup>1</sup>. A complexidade da gestão destes ativos torna cada vez mais relevante o seu estudo, nomeadamente a realização de uma análise prospectiva de modelos de organização por forma contribuir para a melhoria da qualidade da informação e, concomitantemente, para uma gestão patrimonial mais eficiente.

Considerando abrangência do tema da gestão patrimonial e as múltiplas perspetivas de análise possíveis, efetuou-se uma delimitação objetiva para o desenvolvimento da investigação científica. Após um período de estudo foi decidido centrar a investigação no âmbito da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha, pilar estrutural da gestão patrimonial.

A delimitação do objeto de estudo foi apoiada em entrevistas exploratórias através das quais foi possível apurar que a Marinha está a desenvolver o processo de adaptação para a adoção do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro que estabelece a criação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). O SNC-AP estabelece opções que as entidades podem tomar relativamente às suas regras contabilísticas e essas opções terão consequências na informação financeira. O trabalho de investigação pretende estudar em profundidade as alterações e o seu contributo para a qualidade da informação financeira da Marinha.

O SNC-AP inclui, entre outras, a Norma de Contabilidade Pública NCP 5 – Ativos Fixos Tangíveis (NCP 5) que estabelece no seu objetivo que “os principais aspetos a ter em conta na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o reconhecimento destes ativos e os respetivos gastos de depreciação, bem como a determinação das suas quantias registadas” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

A investigação centra-se assim nos três pilares da informação contabilística enunciados, o reconhecimento, a mensuração e a depreciação dos ativos fixos tangíveis.

---

<sup>1</sup> Informação obtida do Sistema de Informação de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN).



Considerando a alteração do paradigma contabilístico e a oportunidade para o desenvolvimento do trabalho de investigação científica sobre as alterações advenientes, foi definido o objetivo geral (OG) deste trabalho de investigação:

- (OG) Identificar e analisar as opções contabilísticas previstas no SNC-AP relativas aos ativos fixos tangíveis e perspetivar a forma como podem contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira da Marinha.

Decorrente do OG e alinhados com os três pilares definidos para a investigação, foram inferidos os objetivos específicos de investigação (OE) que decompõe o objetivo geral em três prismas de análise:

- (OE1): Perspetivar das alternativas relativas ao reconhecimento de ativos fixos tangíveis, as que poderão potenciar a melhoria da informação financeira.
- (OE2): Investigar as opções de mensuração de ativos e determinar as que poderão contribuir para a melhoria da informação financeira.
- (OE3): Estudar as alternativas contabilísticas para a depreciação de ativos e aferir as que poderão contribuir para a melhoria da informação financeira.

Decorrente dos objetivos da investigação foi definida a linha fundamental do estudo e formulada a questão central de investigação (QC):

- (QC): Qual o contributo que a implementação do SNC-AP poderá gerar para a otimização da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha?

Com base na QC, e alinhadas com os objetivos e a estrutura da investigação, foram deduzidas três questões derivadas (QD):

- (QD1): Em que medida podem as alternativas de reconhecimento contribuir para melhorar a informação financeira?
- (QD2): Quais são e como podem as opções de mensuração contribuir para melhorar a informação financeira?
- (QD3): Quais os critérios de depreciação e como podem contribuir para a melhoria da informação financeira?

A filosofia de investigação foi baseada numa abordagem epistemológica que procurou analisar cientificamente as declarações normativas dos diplomas legais (Bryman, 2012, p. 28). Quanto ao raciocínio de investigação, o trabalho adota uma estrutura indutiva (Freixo, 2011, p. 77), partindo da estrutura concetual do SNC-AP e perspetivando o impacto que as novas regras terão na qualidade da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha.



A investigação assenta numa estratégia mista (Santos, et al., 2016, p. 60). Foi adotada a estratégia qualitativa baseada em análise documental (Sousa & Baptista, 2011 cit. por Santos, et al., p. 26) para a construção de uma tabela comparativa entre o modelo POCP e o modelo SNC-AP e para a realização de questionários às sub-entidades contabilísticas de nível 1 e 2 da Marinha (SEC1 e SEC2) (Anexo A). Foi adotada a estratégia quantitativa na análise estatística de dados do SIGDN para avaliação das variáveis passíveis de quantificação recorrendo aos dados reais dos ativos da Marinha.

O desenho da investigação é um estudo de caso (Santos, et al., 2016, p. 31). Estuda-se a aplicação do SNC-AP aos ativos fixos tangíveis da Marinha, a facilidade de implementação das alterações e perspetiva-se o efeito que as alterações das regras contabilísticas irão provocar na informação financeira da Marinha.

Sistematicamente, o primeiro capítulo do trabalho apresenta a revisão de literatura, efetuando o enquadramento científico da normalização contabilística assim como a síntese do estudo académico relativo à transição entre sistemas de contabilidade nomeadamente a transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que ocorreu em Portugal no setor privado no ano de 2009. O primeiro capítulo detalha também o percurso metodológico adotado no desenvolvimento do processo de investigação e os conceitos estruturantes sobre os quais assenta a investigação.

O segundo capítulo é dedicado ao reconhecimento de ativos e apresenta a análise da informação recolhida na investigação. Este capítulo enquadra-se no OE1 e pretende contribuir para a resposta à QD1.

O terceiro capítulo estuda as alterações na mensuração de ativos e apresenta a análise da informação recolhida nos questionários elaborados assim como análise da informação de dados recolhidos no SIGDN. O terceiro capítulo enquadra-se no OE2 e pretende contribuir para a resposta à QD2.

O quarto capítulo é dedicado à análise das alterações na depreciação de ativos. Este capítulo enquadra-se no OE3 e responde à QD3, apresentando o resultado da investigação relativa às regras da depreciação de ativos.

Nas conclusões apresenta-se a resposta à QC e ainda as conclusões relativamente à validade e limitações do estudo e dos objetivos definidos. A conclusão apresenta ainda algumas recomendações para a implementação do SNC-AP na Marinha e sugestões para outras abordagens do tema e desenvolvimento de novos trabalhos de investigação.



## **1. Enquadramento e estrutura concetual**

A investigação científica é um processo de desenvolvimento do conhecimento assente num método científico. “O método científico compreende o processo de aquisição de conhecimentos, recorrendo a procedimentos reconhecidos de colheita, classificação, análise e de interpretação de dados” (Freixo, 2011, cit. por Santos, et al., 2016, p. 20).

### **1.1. Percurso metodológico da investigação**

O percurso metodológico da investigação foi alicerçado nas Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação (Santos, et al., 2016), apresentando três fases distintas, uma fase exploratória, uma fase analítica e uma fase conclusiva.

Durante a fase exploratória foi analisada a documentação estruturante, assim como doutrina relevante sobre a matéria em estudo. Foram realizadas duas entrevistas exploratórias (Quivy & Campenhoudt, 2005, p. 69), uma ao Diretor de Administração Financeira da Marinha, Capitão-de-mar-e-guerra Paulo António Pires e outra na área da execução das políticas de gestão de ativos, ao Capitão-tenente Nuno Sachetti Viana Machado, por forma a recolher elementos de análise e experiências relevantes para a validação do tema do trabalho e das questões de investigação científica.

A fase exploratória ficou concluída com a definição do OG e dos OE. A partir dos objetivos foram deduzidas a QC da investigação e as QD. Os objetivos e as questões da investigação foram validados e aprovados na apresentação do plano de trabalho no dia 07 de janeiro de 2016.

A fase analítica decorreu em duas etapas distintas. A primeira etapa consistiu num processo de análise documental (Sousa & Baptista, 2011, p. 80) desenvolvido para estudar em profundidade as alterações do SNC-AP. Construiu-se uma tabela comparativa entre as regras contabilísticas estabelecidas no Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP) e as do SNC-AP. As alterações contabilísticas foram definidas nesta etapa da fase analítica como variáveis de estudo para a investigação científica.

A tabela comparativa das alterações foi decomposta em três tabelas distintas, uma para as variáveis de estudo relativas ao reconhecimento (Apêndice A), uma para as variáveis de mensuração (Apêndice B) e uma para as variáveis de depreciação (Apêndice C).

A segunda etapa da fase analítica destinou-se ao estudo dos efeitos das variáveis identificadas na primeira fase em duas óticas distintas, os efeitos de cada variável na qualidade da informação financeira dos ativos da Marinha (Apêndice D) e a facilidade de



implementação das novas regras (Apêndice E). Para o estudo dos efeitos das alterações na qualidade da informação financeira dos ativos e a facilidade de implementação das alterações foram realizados questionários de tipo misto (Sousa & Baptista, 2011, p. 91). Os responsáveis financeiros das SEC1 e SEC2 da Marinha classificaram cada variável relativamente à melhoria da qualidade da informação financeira<sup>2</sup> e à facilidade de implementação<sup>3</sup>. O questionário apresentava campos abertos de preenchimento facultativo, onde os responsáveis financeiros podiam apresentar considerações relativas à qualidade da informação financeira e à facilidade de implementação. Para as variáveis passíveis de análise quantitativa, foram utilizados dados do imobilizado da Marinha recolhidos através dos relatórios do SIGDN para determinar o impacto das alterações na informação atualmente existente decorrentes da nova política contabilística a implementar.

A fase conclusiva centra-se na avaliação e discussão de resultados, apresentando-se as respostas à QC e análise do cumprimento do OG.

A investigação assentou numa estratégia de investigação mista (Santos, et al., 2016, p. 60). Na fase analítica, foi utilizada uma estratégia qualitativa (Vilelas, 2009, p. 109 ss) para a elaboração da tabela comparativa entre modelos contabilísticos e definição das variáveis de estudo e para a análise do conteúdo dos questionários realizados. Para as variáveis passíveis de análise estatística de dados recolhidos do SIGDN, foi utilizada a estratégia quantitativa.

Quanto ao raciocínio de investigação, o trabalho adotou o raciocínio indutivo, onde a interpretação foi feita a partir de padrões encontrados nos dados, e não através da recolha de dados com o intuito de provar teorias (Vilelas, 2009, p. 105). O trabalho partiu das regras legais que estruturam o POCP e o SNC-AP e através de um processo interpretativo foram determinadas variáveis de estudo. Os efeitos das alterações foram determinados através da interpretação dos dados com origem na recolha de informação na resposta a questionários pelos responsáveis financeiros das SEC 1 e SEC 2 da Marinha.

O desenho da investigação seguido foi o estudo de caso<sup>4</sup>. A investigação tem como objetivo estudar os efeitos da implementação do SNC-AP na Marinha.

---

<sup>2</sup> Para estudar a melhoria da qualidade da informação financeira, cada variável foi classificada relativamente à numa escala de muito negativa, negativa, sem efeitos relevantes, positiva e muito positiva

<sup>3</sup> Para estudar a facilidade de implementação, cada variável foi classificada relativamente à numa escala de muito difícil implementação, difícil implementação, neutro, fácil implementação, muito fácil implementação

<sup>4</sup> “O estudo de caso, abordado por vários autores, entre os quais Yin (1993 e 2005), como uma estratégia de investigação, consiste num procedimento metodológico através do qual o investigador procura recolher informação detalhada sobre uma única unidade de estudo” (Santos, et al., 2016)



## **1.2. Revisão de literatura**

As referências à existência de contabilidade remontam aos primórdios do desenvolvimento humano. Há autores que sugerem que as evidências da existência da contabilidade são anteriores à própria escrita (Mattesich, 1987, p. 71) .

Em Portugal, Lopes Amorim é por muitos considerado o pai do estudo da contabilidade enquanto disciplina científica. Para Amorim, (1937, p. 13) a contabilidade podia ser definida como a ciência do equilíbrio patrimonial e a arte que estuda as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do património de qualquer entidade.

A ciência da contabilidade assenta em princípios estruturantes que enformam todo o sistema contabilístico e que têm sido aprofundados com o desenvolvimento do conhecimento científico em contabilidade. Em Portugal, os princípios de contabilidade geralmente aceites abrangiam “de uma forma geral, os princípios contabilísticos previstos nos POC (POC/77 e POC/89), que, com o SNC, passaram a ser identificados como “pressupostos subjacentes” ou como “características qualitativas” (Guimarães, 2011, p. 35).

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho que implementa o Sistema de Normalização Contabilística refere que a transição do POC para o SNC ocorrida em 2009 representa um importante passo no sentido da aproximação dos padrões comunitários, por forma a proporcionar a Portugal o alinhamento em matéria contabilística com as Diretivas e Regulamentos da União Europeia (Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho). O impacto da transição na contabilidade das entidades foi amplamente estudado nas universidades portuguesas, tendo originado diversas teses de mestrado.

Costa e Teixeira (2012) estudaram o impacto da adoção do SNC no capital próprio de trinta empresas portuguesas e concluíram que, em média, a variação patrimonial é pouco significativa, contudo, destacam o efeito de variação patrimonial negativa que a adoção do SNC teve nas alterações dos Ativos Fixos Tangíveis. Os estudos referidos, embora abordando a temática em estudo foram realizados com uma perspetiva orientada para a contabilidade das entidades privadas.

No setor público, a normalização contabilística iniciou-se nos anos 90 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) que estabeleceu a arquitetura legislativa da reforma orçamental e da contabilidade pública, estabelecendo um novo regime da administração financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho). O POCP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro. Não obstante os avanços





produzidos pela RAFE, considera-se que, depois da implementação SNC em Portugal, este sistema ficou desatualizado e fragmentado. O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, refere-se ao quadro normativo existente como “constituindo um problema sério de inconsistência técnica, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no setor público” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Duarte (2010) estudou o impacto da transição para o SNC de uma entidade pública, a Universidade do Porto. A autora concluiu no seu estudo que a adoção do SNC na Universidade do Porto teria um impacto materialmente relevante na posição financeira da entidade. O estudo, embora de forma não quantificada, conclui que os ativos fixos tangíveis da Universidade do Porto se encontravam subvalorizados e que a transição para o novo normativo resultaria num aumento do ativo.

A Circular n.º 1381, série A da Direção Geral de Orçamento (2016) refere as entidades piloto na implementação do SNC-AP onde indica a Marinha como entidade piloto no setor da Defesa.

### **1.3. Conceitos estruturantes**

A contabilidade é uma ciência com conceitos técnicos que exigem um processo hermenêutico para o intérprete determinar o alcance das suas normas.

O SNC-AP, no que concerne às regras relativas aos ativos fixos tangíveis baseia-se num conjunto de conceitos estruturantes, nomeadamente os conceitos de ativo fixo tangível, reconhecimento, mensuração e depreciação de ativos fixos tangíveis, conceitos determinantes para a investigação e desenvolvidos em seguida.

#### **1.3.1. Definição de ativo fixo tangível**

Na definição adotada pelo SNC-AP, um ativo é um recurso controlado pela entidade pública, podendo o controlo derivar da propriedade ou da existência de um direito legal que atribua os benefícios económicos da sua utilização à entidade. Por recurso, entende-se um item que contém em si a capacidade de ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública ou de gerar benefícios económicos futuros (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

A NCP 5, relativa aos ativos fixos tangíveis, define ativos fixos tangíveis da seguinte forma:

“Ativos fixos tangíveis são bens com substância física que:



a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) se espera sejam usados durante mais de um período de relato.” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

As regras do SNC-AP exigem assim que um bem, para ser considerado ativo fixo tangível, tenha substância física, seja detido pela entidade para a sua atividade ou para fins administrativos e tenha uma permanência no património da entidade por mais do que um período de um relato financeiro, normalmente um ano.

Ainda relativamente aos ativos fixos tangíveis, a Estrutura Concetual (EC) do SNC-AP apresenta uma referência à especificidade das entidades públicas no que concerne à definição dos ativos fixos tangíveis, na medida em que, pelos fins que as entidades prosseguem, os ativos podem não estar diretamente adstritos a uma atividade lucrativa<sup>5</sup>.

### 1.3.2. Reconhecimento de ativos fixos tangíveis

O reconhecimento contabilístico, segundo a EC, é o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado facto e estabelece como critérios de reconhecimento de um bem os seguintes:

(a) O item satisfaz a definição de um elemento; e (b) o item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Um bem, para ser reconhecido como ativo fixo tangível, tem assim de cumprir os dois requisitos de reconhecimento. Em primeiro lugar, para o cumprimento do requisito da definição de um elemento, o bem tem de ser enquadrado na definição de ativo fixo tangível anteriormente apresentada e, em segundo lugar, para o cumprimento do requisito da mensuração, o bem tem de ser passível de mensuração, de acordo com os critérios de mensuração para os ativos fixos tangíveis estabelecidos pelo SNC-AP.

Cumprindo os critérios de reconhecimento, os ativos fixos tangíveis são organizados por classes que correspondem a grupos de ativos com idêntica natureza ou função similar nas operações da entidade.

Os critérios de reconhecimento dos ativos fixos tangíveis e as alterações que estes critérios introduziram face ao modelo do POCP atualmente em vigor e as alterações nas classes de ativos são analisados em detalhe no segundo capítulo.

---

<sup>5</sup> O parágrafo 7 da EC refere “Outra característica diferenciadora das Administrações Públicas é a natureza e a finalidade dos seus bens. Enquanto no setor privado, o objetivo de deter ativos é gerar fluxos de caixa e lucros, no setor público o objetivo é prestar serviços”.

### 1.3.3. Mensuração dos ativos fixos tangíveis

A mensuração dos ativos fixos tangíveis é o processo de determinar as quantias pelas quais os ativos vão ser reconhecidos na contabilidade. Este processo envolve a seleção de bases específicas de mensuração (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

O SNC-AP estabelece que o reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras implica a atribuição ao mesmo de uma quantia monetária. A mensuração fiável dos elementos das demonstrações financeiras, nomeadamente dos ativos fixos tangíveis, está intrinsecamente relacionada com os objetivos de relato financeiro através das demonstrações financeiras que devem permitir aos utilizadores avaliarem para cada entidade o custo dos serviços por elas prestado, a sua capacidade operacional de fornecer serviços, assim como a capacidade de financiar as suas atividades (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

A EC ao referir-se às bases de mensuração refere que não é possível a seleção de uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras, optando por identificar os fatores relevantes para a seleção de uma base de mensuração.

No capítulo das bases de mensuração de ativos da EC, a primeira base de mensuração apresentada é o custo histórico que representa o valor de aquisição ou desenvolvimento do ativo. O custo histórico caracteriza-se pelo facto de, após o reconhecimento inicial, a mensuração do ativo não sofrer mais alterações em função das alterações dos preços.

A valorização do ativo ao custo histórico define o potencial de serviço desse ativo e as depreciações ou amortizações refletem o potencial de serviço desse ativo que já foi consumido. As regras de depreciação de ativos são abordadas especificamente no subcapítulo 1.3.4.

A segunda base de mensuração definida na EC é o valor corrente dos ativos. O valor corrente pode ser proporcionado pelo valor de mercado do bem, pelo custo de reposição, pelo valor de realização (de venda) ou pelo valor de uso.

A adoção do valor de mercado para que possa ser utilizado como base sólida de mensuração requer um mercado aberto e organizado que transacione o bem em volume de transações suficiente para que permita obter informação fiável sobre os preços de mercado.

O custo de reposição é o valor que a entidade teria de despendar para substituir o ativo por outro com igual potencial de serviço. O custo de reposição pode ser útil para as entidades uma vez que se foca no valor corrente dos ativos e no seu potencial de serviço para a entidade (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).



O valor de realização corresponde ao valor que a entidade pública obteria pela venda do ativo à data do relato financeiro, após dedução dos custos inerentes a essa venda (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

O valor de uso corresponde ao valor do potencial de serviço do ativo ou de benefícios económicos futuros. Nas entidades públicas, pela sua natureza, os ativos não se destinam prioritariamente à geração de receitas, pelo que, o valor de uso é dificilmente mensurável.

Os critérios de mensuração específicos previstos no SNC-AP para ativos fixos tangíveis e as alterações que estes critérios introduziram face ao modelo do POCP atualmente em vigor serão analisados em detalhe no terceiro capítulo do trabalho.

#### 1.3.4. Depreciação de ativos fixos tangíveis

O SNC-AP define depreciação como diminuição sistemática do valor de um ativo durante a sua vida útil (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). A depreciação de ativos encontra-se intrinsecamente ligada a dois elementos estruturantes da informação financeira do ativo, o valor do ativo descontado do seu valor residual e a sua vida útil. “A depreciação de um ativo começa quando este fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão. A depreciação de um ativo cessa quando o ativo é desreconhecido” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

A vida útil de um ativo corresponde ao período durante o qual se espera que este gere benefícios económicos. Para a determinação da vida útil deve ser considerado o número de anos de utilização, o desgaste físico esperado da sua utilização, a obsolescência técnica e comercial e eventuais limitações de natureza legal sobre o uso tais como contratos de utilização ou locação com datas de expiração (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

O SNC-AP define a possibilidade de utilização de três métodos de depreciação distintos, o método das quotas constantes, o método das quotas degressivas e o método das unidades de produção. O método das quotas constantes corresponde ao reconhecimento linear da depreciação do valor do bem ao longo da sua vida útil. O método das quotas degressivas resulta num reconhecimento decrescente do valor da depreciação. O método das unidades de produção permite adequar o reconhecimento da depreciação em função da utilização do ativo.

Apesar de permitir a utilização dos três métodos de depreciação referidos, o SNC-AP refere estabelece uma limitação ao referir que o método mais adequado às Administrações



Públicas é, em regra geral, o método das quotas constantes e que este método deve ser aplicado sistematicamente período a período (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Os critérios de depreciação previstos no SNC-AP para ativos fixos tangíveis e as alterações que estes critérios introduziram face ao modelo do POCP atualmente em vigor serão analisados em detalhe no quarto capítulo do trabalho.



## **2. Estudo das alterações das regras de reconhecimento de ativos**

O presente capítulo enquadra-se no âmbito do primeiro OE1 “Perspetivar das alternativas relativas ao reconhecimento de ativos fixos tangíveis, as que poderão potenciar a melhoria da informação financeira” e pretende dar resposta à QD1 “Em que medida podem as alternativas de reconhecimento contribuir para melhorar a informação financeira?”.

Na fase analítica da investigação foram identificadas para investigação as seguintes variáveis relativas ao reconhecimento de ativos:

- A – Condições de reconhecimento de ativos;
- B – Alteração das classes contabilísticas;
- C – Desaparecimento da codificação CIBE;
- D – Classes específicas para registo dos bens militares;
- E – Classificador complementar de informação financeira;
- F - Condições de desreconhecimento de ativos.

As variáveis relativas ao reconhecimento de ativos encontram-se detalhadas na matriz das variáveis de estudo relativas ao reconhecimento (Apêndice A).

As regras que determinam se um bem deve ser ou não gerido contabilisticamente enquanto ativo fixo tangível foram estudadas na variável A – Condições de reconhecimento de ativos. Na comparação dos dois modelos, o POCP previa o reconhecimento dos ativos utilizados pelas entidades na sua atividade operacional cuja permanência no ativo das entidades fosse superior a um ano. O SNC-AP indica que devem ser reconhecidos os ativos detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos, mantendo a exigência de permanência no ativo por um período superior a um ano.

A organização da informação dos ativos por classes foi estudada na variável B – Alteração das classes contabilísticas. O SNC-AP mantém essencialmente as classes previstas no POCP, passando a incluir uma classe específica para os Bens do Domínio Público (BDP), património histórico, artístico e cultural e uma classe para equipamentos biológicos.

Ainda relacionada com a organização da informação do registo de ativos foi estudada a variável C – Desaparecimento da codificação CIBE. A classificação CIBE funcionava no modelo do POCP num modelo de complementaridade da informação contabilística. No modelo POCP cada ativo tinha necessariamente duas classificações, uma classificação contabilística decorrente da classe do imobilizado e uma classificação CIBE, exigindo um permanente trabalho de compatibilização e uniformização de informação.



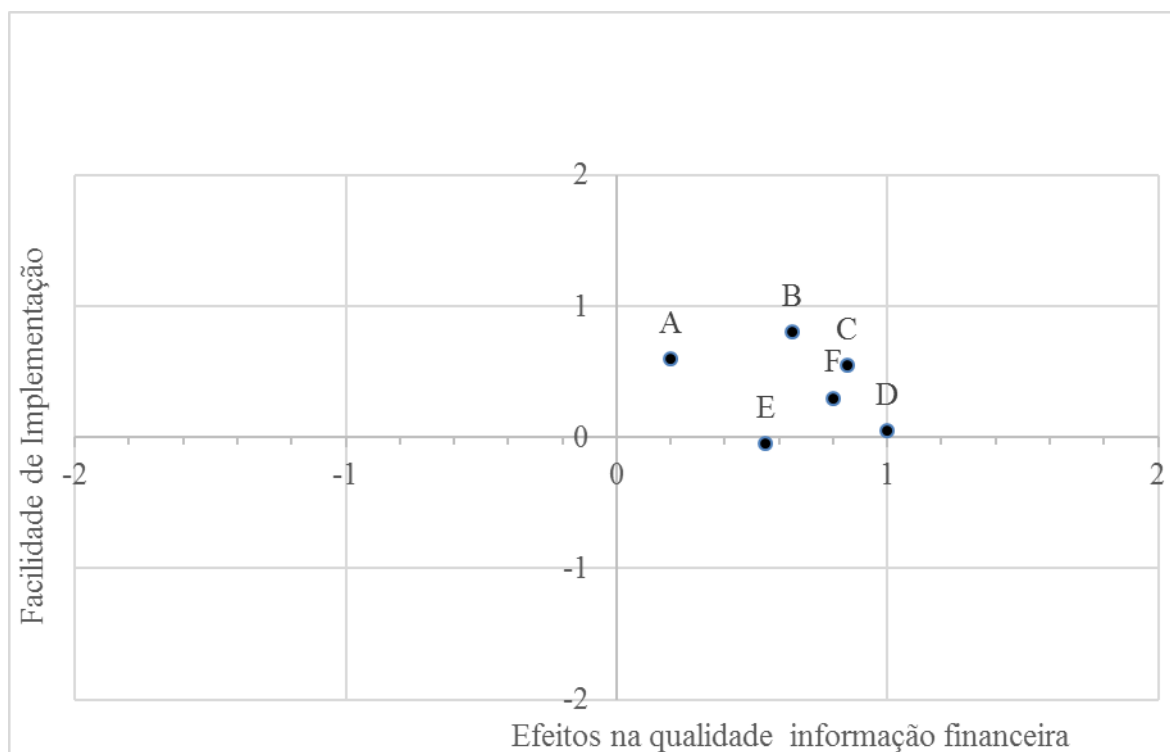
O registo dos bens militares como ativos fixos tangíveis foi estudado na variável D – Classes específicas para registo dos bens militares. A Marinha, na sua adesão ao POCP, no âmbito da liberdade de classificação de bens que assistia às entidades, criou uma classe de imobilizado para registo dos bens militares. No ano de 2010 a classe dos bens militares revelou-se incompatível com o portal de prestação de contas eletrónicas do Tribunal de Contas e esta classe foi eliminada, tendo os imobilizados sido transferidos para as outras classes de ativos. A criação de classes específicas para os equipamentos militares permitirá à Marinha diferenciar contabilisticamente os ativos militares.

A informação cadastral e outra informação relevante para diferenciar os ativos foi estudada na variável E – Classificador complementar de informação financeira. Esta variável analisa o efeito da criação de um classificador complementar de informação financeira que permite a desagregação das classes de ativos para melhorar a informação financeira dos bens. Ao passo que o anterior classificador CIBE referido anteriormente era um classificador autónomo, o novo classificador complementar de informação financeira está completamente alinhado com a classificação contabilística, deixando de exigir o trabalho constante de compatibilização da informação. O SNC-AP dá ainda liberdade às entidades para desenvolverem este classificador no sentido de melhorar a informação financeira dos ativos.

O momento em que um ativo deixa de estar registado na contabilidade é contabilisticamente designado como o desreconhecimento. A variável F - Condições de desreconhecimento de ativos estuda as alterações entre o modelo vigente e o novo modelo a implementar. O POCP não estabelecia critérios para o desreconhecimento de ativos. O SNC-AP estabelece que um ativo deve ser desreconhecido “no momento da alienação (incluindo alienação através de uma transação sem contraprestação) ou quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação”.

Enunciadas as variáveis do estudo relacionadas com o reconhecimento de ativos apresenta-se a análise da informação recolhida através dos questionários realizados aos responsáveis financeiros das SEC1 e SEC2 da Marinha.

A Figura 1 apresenta o estudo das variáveis de reconhecimento nas duas perspetivas em estudo, a análise da melhoria da qualidade da informação financeira e a facilidade de implementação das alterações.



**Figura 1 – Resultados das variáveis das regras do reconhecimento**

**Fonte:** (autor, 2016)

A variável que mais contribui para a melhoria da informação financeira é a D, relativa à criação das classes de imobilizado para o registo dos bens militares, tendo sido identificada como positiva para a melhoria da qualidade da informação financeira da Marinha em 79% dos questionários e como muito positiva em 16%. Ainda relativamente à variável D, em relação à sua dificuldade de implementação, atendendo à dispersão das respostas recolhidas, o estudo foi inconclusivo.

A variável C, relativa ao desaparecimento dos códigos CIBE, foi identificada como a segunda variável que mais contribuiria para a melhoria da informação financeira dos ativos. A justificação para a melhoria na qualidade financeira identificada nos questionários resulta da extinção da necessidade de compatibilização entre a classificação contabilística decorrente do plano de contas e de uma classificação complementar decorrente do CIBE, nem sempre totalmente coincidentes. Relativamente à facilidade de implementação, 55% dos inquiridos respondeu que a alteração seria fácil ou muito fácil de implementar.

A variável F, relativa ao desconhecimento de ativos foi identificada por 79% dos inquiridos como contribuindo de forma positiva ou muito positiva para a melhoria da informação financeira. Os inquiridos que referiram como positiva esta alteração, referem como vantagem a identificação clara e unívoca do momento a partir do qual os ativos devem deixar de constar no Balanço. Relativamente à dificuldade de implementação da alteração,





47% dos inquiridos referiu que seria uma medida fácil de implementar e 16% identificou-a como uma medida de difícil implementação.

A variável de estudo B, relativa às alterações das classes contabilísticas do ativo fixo tangível foi identificada por 65% dos inquiridos como contribuindo positivamente para a melhoria da informação financeira e por 5% como contribuindo muito positivamente. Os inquiridos associaram ao contributo positivo da alteração o maior detalhe que decorre do aumento das classes contabilísticas. Relativamente à facilidade de implementação, a variável foi identificada por 63% dos inquiridos como fácil de implementar e por 11% como muito fácil de implementar. A facilidade de implementação resulta de o aumento do número de classes não ser muito significativo, não constituindo um obstáculo ou dificuldade acrescida no momento da classificação financeira dos ativos.

A variável E, relativa à criação de um classificador complementar para informação de cadastro de bens foi identificada como positiva na qualidade de informação financeira dos ativos por 63% dos inquiridos, tendo o efeito positivo sido associado pelos inquiridos, por um lado à necessidade de existência de informação cadastral complementar e por outro de o classificador complementar estar totalmente alinhado com a classificação financeira. A vantagem do alinhamento do classificador complementar com a informação financeira está relacionada com o efeito positivo da eliminação do classificador CIBE apresentado na variável C. Relativamente à facilidade de implementação, esta foi a variável considerada mais difícil de implementar, tendo sido identificada como difícil de implementar por 32% dos inquiridos.

Das variáveis de estudo relativas ao reconhecimento de ativos, a variável A, relativa à alteração da definição de ativo fixo tangível, embora positiva, foi considerada como a que menos contribui para a melhoria da informação financeira. A alteração foi considerada pouco significativa e com pouco relevo financeiro. Relativamente à facilidade de implementação, foi considerada por 58% dos inquiridos como fácil ou muito fácil de implementar, não tendo sido identificada como difícil de implementar por qualquer inquirido.

Respondendo à QD1, conclui-se que todas as alternativas de reconhecimento previstas no SNC-AP apresentam melhorias face às regras do POCP em vigor e contribuem para a melhoria da qualidade da informação financeira da Marinha.



### **3. Estudo das alterações das regras de mensuração de ativos**

O presente capítulo enquadra-se no OE2 “Investigar as opções de mensuração de ativos e determinar as que melhor poderão contribuir para a melhoria da informação financeira” e pretende dar resposta à QD2 “Quais são e como podem as opções de mensuração contribuir para melhorar a informação financeira?”.

Foram identificadas como variáveis de investigação relacionadas com a mensuração de ativos as seguintes:

- G – Critérios de mensuração de ativos;
- H – Mensuração de ativos – o critério do custo;
- I – Mensuração de ativos – o critério do justo valor;
- J – Mensuração de ativos obtidos a título gratuito;
- K – Avaliação subsequente de ativos;
- L – Valor residual dos ativos.

As variáveis relativas à mensuração de ativos encontram-se detalhadas na matriz das variáveis de estudo relativas à mensuração (Apêndice B).

As alterações verificadas na investigação relacionadas com a variável G – Critérios de mensuração de ativos estão relacionadas com a novidade introduzida pelo SNC-AP que passa a estabelecer condições para o reconhecimento de um ativo. O SNC-AP estabelece que um bem apenas deve ser reconhecido como ativo se: “(a) for provável que a entidade possa ter benefícios económicos futuros ou o bem represente um potencial de serviço para a entidade, (b) um bem apenas pode ser reconhecido como ativo se o seu custo ou o seu justo valor puderem ser aferidos com fiabilidade” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Densificando, a primeira condição de reconhecimento não apresenta uma alteração significativa face aos critérios atualmente em vigor na Marinha. A segunda condição de reconhecimento representa uma novidade face ao POCP e poderá implicar alguma necessidade de adaptação da Marinha, nomeadamente no que concerne ao registo contabilístico de ativos cujo valor não é possível de aferir, como o caso dos Bens do Domínio Público (BDP)<sup>6</sup> cujo valor muitas vezes não é quantificável. À data de 31 de dezembro de

---

<sup>6</sup> O Decreto-Lei n.º 280/2007, de 07 de agosto estabelece que “O regime jurídico dos bens imóveis dos domínios públicos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais é recortado pelos princípios da inalienabilidade, imprescritibilidade, impenhorabilidade e pela possibilidade de os bens em causa serem utilizados, pela Administração”



2015 existiam 992 imobilizados na Marinha registados como BDP com valor de registo de 0 ou 1 euro.

A variável H – Mensuração de ativos – o critério do custo corresponde a uma atualização do modelo de valorização de ativos com base no seu custo, atualmente prevista no POCP. Face ao modelo atualmente vigente que estabelece que o bem deve ser valorizado pelo seu custo de aquisição, acrescido dos gastos suportados direta ou indiretamente no processo de colocação do ativo apto a funcionar, o SNC-AP prevê ainda a consideração no valor do bem dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da recuperação do local em que está localizado.

Em relação ao modelo do POCP, e numa clara aproximação da contabilidade pública ao SNC em vigor no setor privado, o SNC-AP prevê a mensuração de ativos com base no critério do justo valor. Esta alteração foi estudada na variável I – Mensuração de ativos – o critério do justo valor.

O SNC-AP estabelece que o justo valor deve ser considerado como sendo o valor referente a uma transação entre partes sem relacionamento entre si. Na falta de transações de mercado comparáveis é possível aferir o justo valor com base em estimativas ou na avaliação do ativo por peritos.

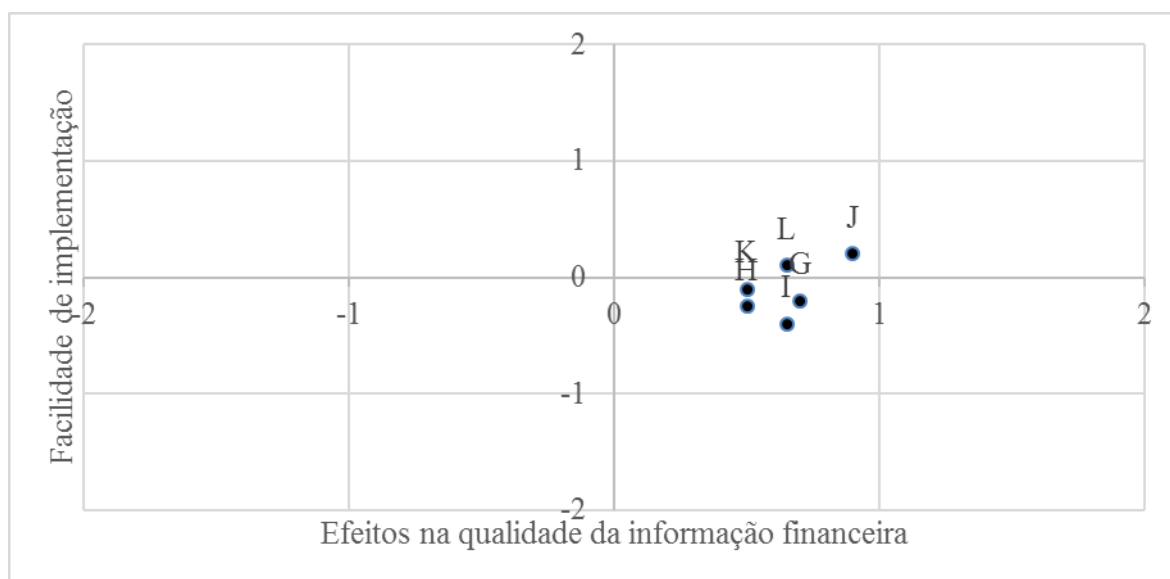
Ainda dentro dos critérios de mensuração de ativos, o SNC-AP apresenta alterações relativamente à valorização de bens obtidos a título gratuito. A primeira novidade está relacionada com a possibilidade de valorização dos BDP com base no seu valor patrimonial tributário ou no seu valor de mercado. Relativamente ao valor de mercado, serão de aplicar as regras anteriormente enunciadas para o critério do justo valor, para o valor patrimonial tributário, a informação constante dos registos cadastrais dos imóveis afetos à Marinha poderá permitir a avaliação dos ativos em conformidade com as novas regras. A terceira alteração introduzida pelo SNC-AP está relacionada com a eliminação de uma regra expressa do POCP que referia que na impossibilidade de valorização dos BDP, estes deveriam ser apresentados num anexo à prestação de contas justificando-se a impossibilidade de avaliação.

O último critério de mensuração de ativos previsto no SNC-AP está relacionado com a possibilidade de avaliação subsequente de ativos, correspondendo à variável K – Avaliação subsequente de ativos do estudo. O POCP não referia expressamente a possibilidade da avaliação de um ativo após a sua valorização inicial e o CIBE fazia depender essa reavaliação

de condições estabelecidas pela Direção Geral do Património<sup>7</sup>. O SNC-AP passa a permitir a reavaliação de ativos por iniciativa da própria entidade, alargando assim o espectro de opções contabilísticas disponíveis às entidades. As regras de reavaliação de ativos estabelecem, contudo, que a política de reavaliação deve abranger uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.

A última variável estudada relacionada com a mensuração de ativos foi a variável L – Valor residual dos ativos. O valor residual dos ativos não estava definido nas regras do POCP. O SNC-AP passou a estabelecer que o valor residual é a quantia estimada que a entidade espera obter presentemente da alienação de um ativo, após dedução os custos estimados de alienação, assumindo que o ativo está no final da sua vida útil.

A Figura 2 apresenta o estudo das variáveis de mensuração nas duas perspetivas em estudo, a análise da melhoria da qualidade da informação financeira e a facilidade de implementação das alterações.



**Figura 2 – Resultados das variáveis das regras de mensuração**

**Fonte:** (autor, 2016)

Das variáveis em estudo relativas à mensuração, a variável identificada como a que mais contribui para a melhoria da qualidade da informação financeira foi a variável J – Mensuração de ativos obtidos a título gratuito. A alteração foi considerada positiva por 74% dos inquiridos, sendo que destes, 23% consideraram-na muito positiva. Esta foi a alteração considerada mais fácil de implementar, sendo considerada de fácil implementação por 42% dos inquiridos. A melhoria foi associada pelos inquiridos aos critérios objetivos para a

<sup>7</sup> Artigo 40.º n.º 1 da Portaria 671/2000, de 17 de abril.



valorização de bens que até ao presente, porque não estavam criadas regras objetivas de valorização, estavam registados com valor simbólico.

As variáveis que menos contribuem para a melhoria da informação financeira dos ativos foram as variáveis K – Avaliação subsequente de ativos e H – Mensuração de ativos – o critério do custo. A variável K, apesar de permitir uma avaliação subsequente dos ativos faz depender essa avaliação do alargamento da política de reavaliação a toda a classe dos ativos, aumentando a complexidade do processo. A variável H não contribui de forma significativa para a melhoria da qualidade de informação porque não representa em si uma alteração significativa face ao modelo atualmente em vigor.

A variável I – Mensuração de ativos – o critério do justo valor, representa uma grande novidade nos critérios de mensuração de ativos e possibilita o estabelecimento de um novo modelo de avaliação. Esta variável destacou-se no que respeita à dificuldade de implementação, tendo sido a variável identificada como de mais difícil implementação. Os inquiridos referem a dificuldade de determinar o justo valor dos bens e a necessidade de eliminação da subjetividade do critério.

Da análise global do gráfico destaca-se que todas as variáveis do estudo foram consideradas positivas no que diz respeito à melhoria da qualidade de informação financeira. Relativamente à dificuldade de implementação, apenas as variáveis L e J não foram consideradas como de difícil implementação.

Respondendo à QD2, o SNC-AP define como opções de mensuração o custo, o justo valor e métodos mensuração para ativos obtidos a título gratuito. O SNC-AP apresenta novas regras de mensuração inicial e avaliação subsequente de ativos, passando a definir o conceito de valor residual. Todas opções de mensuração de ativos, alargando o espectro de opções contabilísticas disponíveis para a Marinha, contribuem de forma positiva para a melhoria da qualidade da informação financeira.



#### **4. Estudo das alterações das regras de depreciação de ativos**

O presente capítulo do trabalho de investigação enquadra-se OE3 “Estudar as alternativas contabilísticas para a depreciação de ativos e aferir as que melhor poderão contribuir para a melhoria da informação financeira” e pretende dar resposta à QD3 “Quais os critérios de depreciação e como podem contribuir para a melhoria da informação financeira?”.

Foram identificadas como variáveis de investigação relacionadas com a mensuração de ativos as seguintes variáveis:

M – Possibilidade de alteração da vida útil de um ativo

N – Dedução do valor residual à quantia depreciável

O – Definição de vida útil dos ativos

P – Regras de determinação de vida útil e métodos de depreciação

Q – Regra de início de vida para efeitos de depreciação

As variáveis relativas à depreciação de ativos encontram-se detalhadas na matriz das variáveis de estudo relativas à depreciação (Apêndice C)

As alterações estudadas na variável M – Possibilidade de alteração da vida útil de um ativo representam uma alteração de paradigma relativamente às regras atualmente em vigor. O POCP, mais concretamente, a Portaria CIBE prevê para cada classe de imobilizado um período de depreciação que deve ser reconhecido num regime de quotas constantes. Existe a possibilidade de prolongamento da vida útil dos ativos, mas apenas no caso de se verificar uma grande reparação<sup>8</sup> que prolongue a vida útil do bem.

O SNC-AP prevê a contabilização da revisão do valor residual e da vida útil dos ativos sempre que as expectativas de utilização diferem das estimativas iniciais.

A variável de estudo N – Dedução do valor residual à quantia depreciável corresponde a mais uma novidade introduzida pelo SNC-AP. O POCP estabelecia que a depreciação deveria ser registada na totalidade do valor do bem e caso existisse um valor realizado na alienação do mesmo, esse proveito seria reconhecido como extraordinário. O SNC-AP estabelece que o valor residual do bem não deve ser considerado para efeitos de depreciação. Esta alteração é referida pelo próprio SNC-AP como uma regra com utilidade reduzida na medida em que “o valor residual de um ativo é geralmente insignificante e, por isso, imaterial no cálculo da quantia depreciável” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

---

<sup>8</sup> O artigo 7.º da Portaria CIBE estabelece “grandes reparações ou beneficiações» sempre que o respectivo custo exceda 30 % do valor patrimonial líquido do bem móvel”



A definição de vida útil dos ativos foi estudada na variável de estudo O – Definição de vida útil dos ativos. O SNC-AP define que “vida útil é ou: (a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado por uma entidade; ou (b) O número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter a partir do ativo” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Concetualmente, o SNC-AP mantém a regra anterior da vida útil definida em função do período de utilização expectável do bem, na prática, deixa de existir uma tabela rígida com a definição das vidas úteis organizada por classes de bens, permitindo a definição casuística da vida útil de cada bem em função da expectativa de utilização do mesmo

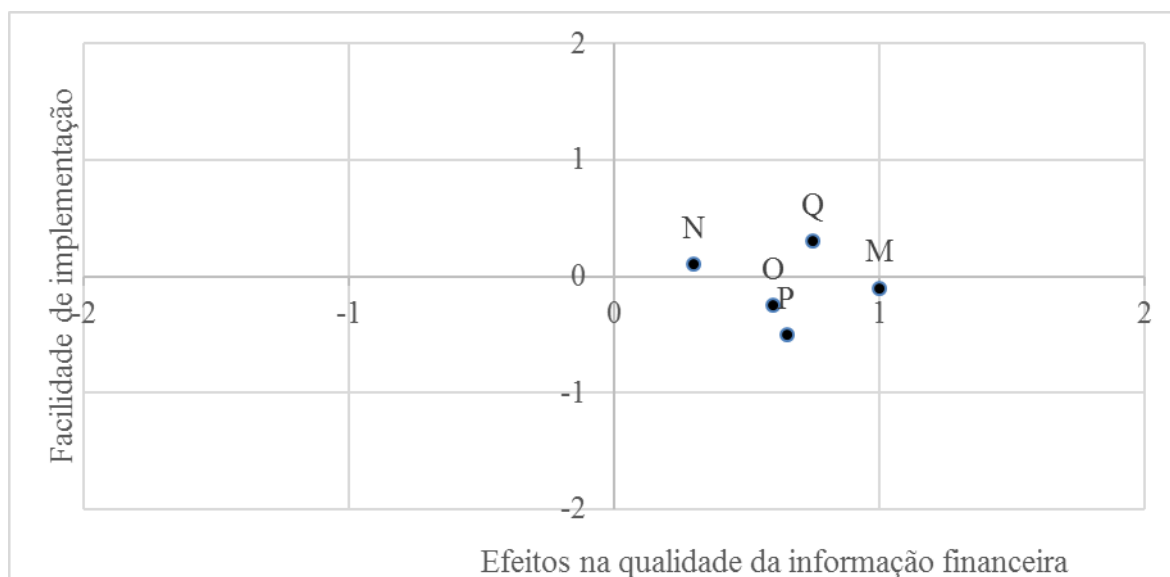
Os métodos de depreciação e as regras para a determinação da vida útil dos ativos foram estudados na variável P – Regras de determinação de vida útil e métodos de depreciação. O SNC-AP relativamente aos métodos de depreciação adota uma perspetiva conservadora. Apesar de referir os métodos das quotas constantes, das quotas degressivas e das unidades de produção refere que “o método mais adequado às Administrações Públicas é, em regra, o método das quotas constantes (ou da linha reta)” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

No que concerne à determinação da vida útil dos bens, esta pode ser definida com base em quatro fatores: (a) Utilização esperada do ativo; (b) Desgaste físico esperado para o bem; (c) Obsolescência técnica e comercial e (d) Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

A variável de estudo Q – Regra de início de vida para efeitos de depreciação está relacionada com o início do período de depreciação dos ativos.

O POCP não estabelece a possibilidade de a depreciação de um ativo poder ficar suspensa até que este entre em utilização. O SNC-AP estabelece que “a depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão”, passando a estar expressamente previsto que um ativo que seja adquirido e que não fique imediatamente disponível para uso possa ficar em regime de suspensão de depreciação.

A Figura 3 apresenta o estudo das variáveis de depreciação nas duas perspetivas em estudo, a análise da melhoria da qualidade da informação financeira e a facilidade de implementação das alterações

**Figura 3 – Resultados das variáveis das regras de depreciação**

**Fonte:** (autor, 2016)

A variável que mais contribui para a melhoria da informação financeira é M, relativa à possibilidade de alteração da vida útil de um bem. Esta alteração foi identificada como positiva porque permite uma adaptação da informação financeira do bem à realidade efetiva da sua utilização. Esta variável foi identificada por 84% dos inquiridos como positiva e como 11% como muito positiva. Relativamente à dificuldade de implementação, foi identificada por 42% dos inquiridos como de difícil implementação, tendo sido referido essencialmente a dificuldade de uniformização de critérios.

A segunda variável que mais contribui para a melhoria da qualidade de informação é a variável Q, relativa à possibilidade de o ativo apenas começar a ser depreciado após estar disponível para utilização. Esta regra permite adequar o período de depreciação ao período de utilização efetiva do ativo e foi identificada como positiva para 63% dos inquiridos e muito positiva para 11%. Relativamente à facilidade de implementação 5% dos inquiridos responderam que seria muito fácil de implementar e 26% responderam que seria fácil.

A variável P, relativa aos métodos de depreciação e à determinação da vida útil foi identificada como positiva para a qualidade de informação por 68% dos inquiridos, no entanto, foi identificada como muito difícil de implementar por 21% dos inquiridos e difícil por 26%. As dificuldades de implementação resultam da abstração e generalidade dos critérios estabelecidos para a determinação da vida útil.

A definição de vida útil dos ativos estudada na variável O foi identificada como positiva para a qualidade de informação por 68% dos inquiridos e 37% identificaram-na





como difícil de implementar. As dificuldades de implementação foram associadas à incerteza inicial do período de utilização do bem.

A variável de estudo N relativa à consideração do valor residual no cálculo da quantia depreciável foi identificada como a que menos contribui para a melhoria da qualidade de informação. Esta variável foi considerada neutra na melhoria da qualidade de informação por 68% dos inquiridos e, relativamente à implementação, foi considerada neutra por 79%. Esta neutralidade poderá resultar da pouca aplicabilidade da norma na medida em que, em regra, os ativos não têm um valor residual significativo para efeitos de contabilização.

Respondendo à QD3, o SNC-AP alarga o espectro de critérios de depreciação de ativos face às regras em vigor, passando a prever os métodos das quotas degressivas e das unidades de produção. Além dos novos critérios de depreciação, o SNC-AP passa a considerar o valor residual e o início da vida útil efetiva para efeitos de cálculo da depreciação dos ativos, permitindo ainda a alteração da sua vida útil. Na investigação concluiu-se que os novos critérios de depreciação e todas as alterações das regras de depreciação de ativos contribuem todos para a melhoria da qualidade da informação financeira.



## Conclusões

O trabalho de investigação desenvolve o tema “Gestão Patrimonial da Marinha: Uma análise prospetiva”.

Em 11 de setembro de 2015 foi publicado o Decreto-Lei n.º 192/2015 que aprova o SNC-AP e revoga o POCP em vigor. A Marinha encontra-se na fase de preparação da adoção deste normativo, pelo que, o estudo das alterações advenientes representa uma oportunidade de investigação atual e pertinente.

Para a investigação foi definido como objetivo geral: “OG - Identificar e analisar as opções contabilísticas previstas no SNC-AP relativas aos ativos fixos tangíveis e perspetivar a forma como podem contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha”.

Partindo do objetivo geral e como linha orientadora para o processo de investigação foi formulada a questão central de investigação: “QC - Qual o contributo que a implementação do SNC-AP poderá gerar para a otimização da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha?”

Delimitado o tema da gestão patrimonial à área da informação financeira dos ativos, a investigação foi desenhada como um estudo de caso que procurou efetuar o estudo das alterações decorrentes da implementação do SNC-AP na Marinha.

A informação financeira dos ativos assenta em três pilares, o reconhecimento, a mensuração e a depreciação. As regras do reconhecimento estabelecem as características que determinam se um bem deve ou não ser gerido como ativo fixo, as regras da mensuração determinam o valor do bem para efeitos de registo financeiro e as regras de depreciação indicam o período ao longo do qual o valor do bem vai ser considerado como um gasto para a entidade.

Colaboraram no estudo todos os responsáveis financeiros das SEC1 e SEC2 da Marinha, entidades com a responsabilidade de implementação das alterações no que concerne aos registos dos ativos. Os responsáveis financeiros das SEC1 e SEC2 preencheram questionários onde avaliaram, com base nos seus conhecimentos e experiência, o contributo, positivo ou negativo, de cada alteração do SNC-AP para a qualidade da informação financeira da Marinha, assim como a sua facilidade de implementação.

Os capítulos 2, 3 e 4 do trabalho de investigação apresentam o estudo das variáveis relativas ao reconhecimento, mensuração e depreciação de ativos, respetivamente. Cada capítulo analisa as alterações do novo modelo contabilístico e apresenta um gráfico que



traduz o contributo de cada variável para a melhoria da qualidade da informação financeira e a facilidade de implementação da alteração. No final de cada capítulo apresenta-se a análise do gráfico e a resposta à questão QD.

Apresentadas as grandes linhas da organização e da metodologia do trabalho de investigação e respondidas as QD, cumpre dar resposta à QC “Qual o contributo que a implementação do SNC-AP poderá gerar para a otimização da informação financeira dos ativos fixos tangíveis da Marinha?”.

Conforme referido anteriormente, o SNC-AP introduz alterações significativas às regras relativas à gestão financeira dos ativos.

Do estudo resultou que, a nível global, todas as alterações contribuem para a melhoria da informação financeira da Marinha. As alterações que contribuem de forma mais significativa estão relacionadas com a existência de classes específicas para o registo de bens militares (variável D) (QD1) e com a possibilidade de alteração da vida útil dos bens (variável M) (QD2), adaptando essa vida útil ao período de utilização efetiva do bem. Também as alterações relativas à mensuração de ativos obtidos a título gratuito (variável J) (QD2), à existência de critérios mais objetivos relativos à mensuração e o desaparecimento da codificação CIBE (variável C) (QD1) e a consequente simplificação da classificação de ativos foram identificadas como das mais positivas.

As variáveis do estudo identificadas como as que menos contribuem para a melhoria da informação financeira, embora contribuindo ainda de forma positiva, estão relacionadas com as condições de reconhecimento de ativos (variável A) (QD1), uma vez que as alterações introduzidas não são significativas face às regras atualmente em vigor. Também as alterações relativas à consideração do valor residual para efeitos do valor depreciable do bem (variável N) (QD3) foi considerada como pouco positiva, uma vez que a maioria dos bens não tem valor residual significativo.

No que concerne à facilidade de implementação, foram consideradas de difícil implementação as alterações relativas às regras de determinação da vida útil dos bens (variável P) (QD3), à aplicação do critério do justo valor (variável I) (QD2), à definição da vida útil dos ativos (variável O) (QD3), às regras relativas à mensuração de ativos, o critério do custo (variável H) (QD2), aos critérios de mensuração e ativos (variável G) (QD2), à possibilidade de alteração da vida útil dos bens (variável M) (QD3) e à avaliação subsequente de ativos (variável K). As dificuldades de implementação foram, em regra, associadas à liberdade de decisão e à subjetividade dos critérios a adotar no momento da tomada de



decisão. Apresentadas as alterações do SNC-AP e a forma como contribuem para a melhoria da qualidade da informação financeira da Marinha, considera-se respondida a QC. O contributo que a implementação do SNC-AP na melhoria da qualidade da informação financeira resulta das alterações apresentadas e, assim, considera-se respondida assim respondida a QC.

Com a resposta à QC e com as respostas às QD apresentadas nos capítulos 2, 3 e 4, considera-se que a metodologia adotada permitiu cumprir o objetivo geral “(OG) Identificar e analisar as opções contabilísticas relativas aos ativos fixos tangíveis e perspetivar a forma como podem contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira da Marinha” e os OE da investigação detalhados nos capítulos 2, 3 e 4 do trabalho.

O trabalho contribui para o aumento do conhecimento científico nomeadamente relativamente às regras de gestão de ativos nas entidades públicas e à adaptação das regras contabilísticas no sentido da adoção de um modelo contabilístico harmonizado e totalmente integrado com as necessidades de informação financeira a disponibilizar às entidades nacionais e, em última instância, pelo Estado Português à União Europeia e demais autoridades.

Atingidos os objetivos e contribuindo o estudo para o aumento do conhecimento, é necessário atentar às limitações do trabalho de investigação, nomeadamente no facto de se tratar de um estudo de caso centrado numa única entidade, a Marinha. A transversalidade do estudo relativamente à organização da Marinha, abrangendo todas as SEC1 e SEC2 permitiu a recolha de opiniões diversificadas de conhecedores do assunto em estudo, contudo, a extrapolação das conclusões para outras entidades não pode ser efetuada de forma imediata e sem uma análise cuidada relativa à comparabilidade das organizações. A segunda limitação decorre das variáveis de estudo. O trabalho procurou ser exaustivo no estudo das alterações do SNC-AP relativamente ao POCP, no entanto, é possível que noutros trabalhos de investigação possam ser identificadas variáveis diferentes ou possam ser estruturadas de forma distinta.

No que concerne à utilidade específica do estudo para a Marinha, as variáveis do estudo identificadas como de difícil implementação, representam essencialmente a dificuldade dos inquiridos relativamente à subjetividade das decisões, deixando-se como recomendação o desenvolvimento de linhas orientadoras na Marinha para efeitos de normalização dos critérios de decisão.



O trabalho de investigação foi realizado numa fase inicial do processo de adaptação da Marinha às novas regras contabilísticas. Assumindo que as regras vão implicar alterações na informação financeira, seria relevante estudar o impacte que estas alterações poderão gerar na informação financeira dos ativos da Marinha, nomeadamente através da comparação de demonstrações financeiras anteriores e posteriores à adoção do novo normativo, sugestão que se deixa para futuros trabalhos de investigação.



## Bibliografia

### Livros:

Amorim, J. L., 1937. *Elementos de Contabilidade e de Escrituração Comercial* - 6.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Machado & Ribeiro.

Bryman, A., 2012. *Social Research Methods*. 4th ed. Oxford: Oxford University Press.

Caiado, A. C. P., 2015. *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 8.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Áreas Editora.

Caiado, A. C. P. & Pinto, A. C., 2002. *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. 2.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Áreas.

Ferreira, L. F., 2011. Contabilidade e Empresas. *Contabilidade e Empresas*, pp. 6-12.

Freixo, M. V., 2011. *Metodologia Científica. Fundamentos, Métodos e Técnicas*, Lisboa: Instituto Piaget.

Quivy, R. & Campenhoudt, L. V., 2005. *Manual de Investigação Científica em Ciências Sociais*. 4.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Gradiva.

Ramos, R., Sousa, B. V. e. & Monteiro, N. G., 2010. *História de Portugal*. 3.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Esfera dos Livros.

Rascão, J., 2008. *Novos Desafios da Gestão da informação*. 1.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Edições Sílabo.

Reis, F. L. d. & Silva, M. J., 2012. *Princípios de Gestão*. 1.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Edições Sílabo.

Rodrigues, J., 2015. *SNC - Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. 5.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Porto Editora.

Sousa, M. J. d. & Baptista, C. S., 2011. *Como Fazer Investigação, Dissertações, Tese e Relatórios Segundo Bolonha*. 1.<sup>a</sup> Edição ed. Lisboa: Lidel.

Vilelas, J., 2009. *Investigação - O Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo.

### Legislação e normas:

Circular n.º 1381/2016 da Direção Geral do Orçamento. *SNC-AP: Instruções para a integração de informação orçamental e financeira no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas*. Lisboa: Diário da República.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015. *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Lisboa: Diário da República.



Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, 1992. *Regime da Reforma Administrativa e Financeira do Estado*. Lisboa: Diário da República.

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, 2009. *Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: Diário da República.

IESM, 2015. *Norma de Execução Permanente Académica n.º 10*. Lisboa: IESM.

IESM, 2015. *Norma de Execução Permanente Académica n.º 18*. Lisboa: IESM.

Santos, L. A. B. et al., 2016. *Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação*. nd ed. Lisboa: Centro de Invetigação e Desenvolvimento - IUM.

#### Documentos online:

Bandeira, A. M., Sousa, B. d. & Maia, S., 2015. *www.recip.ipp.pt*. [Online] Available at: <http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/574/1/O%20tratamento%20dos%20activos%20tang%C3%ADveis%20no%20SNC%20proposto%20-%20%20NV.pdf> [Acedido 03 12 2015].

Cordazzo, M., s.d. *The Impact of IAS/IFRS on Accounting Practices: Evicences from Italian Listed Companies*. [Online] Available at: <http://www.observatorioifrs.cl/archivos/05%20-%20Bibliograf%EDa/02%20-%20PA/BPA-004.pdf> [Acedido em 05 12 2015].

Finanças, M. d., 2016. *Direção Geral de Tesouro e Finanças*. [Online] Available at: <http://www.dgtf.pt/patrimonio-imobiliario/bens-do-dominio-publico#sthash.tmPIQK0H.dpuf> [Acedido em 05 12 2015].

Mattesich, R., 1987. Prehistoric Accounting and the Problem of Representation: On Recent Archeological Evidence of the Middle-East from 8000 b.C to 3000 b.C. *The Accounting Historians Journal Vol. 14 n.º 2*, pp. 71-91 [Online] Available at: [http://www.jstor.org/stable/23030179?seq=1#fndtn-page\\_thumbnails\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/23030179?seq=1#fndtn-page_thumbnails_tab_contents) [Acedido em 05 12 2015].

Petreski, M., 2006. *Social Science Research Network*. [Online] Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=901301](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=901301) [Acedido em 07 12 2015].

#### Estudos académicos:

Costa, P. R. d. & Teixeira, A. B., 2012. *O impacto da adoção do SNC no capital próprio das empresas portuguesas*, Tese de dissertação de mestrado: Instituto Politécnico de Setúbal.

Cunha, P. J. G. d., 2007. *A Gestão de Ativos na Força Aérea Portuguesa*. Trabalho de Investigação Individual do Curso de Promoção a Oficial Superior da Força Aérea. IESM.



Duarte, S. P. R., 2010. *Impactos da transição do POC Educação para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC): o caso da U. Porto*. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Dinis, J. P. N. T., 2013. *O Uso do Justo Valor na Mensuração dos Ativos Fixos*. Lisboa: Tese de Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. ISEG.

Publicações periódicas:

Guimarães, J. F. d. C., 1998. História e Teoria da Contabilidade. *Jornal do Tecnico de Contas e da Empresa* n.º 407.

Guimarães, J. F. d. C., 2011. Os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (POC vs SNC). *Revisores e Auditores - Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, pp. 29-44.

Entrevistas:

Machado, N. S. V., 2015. *A Gestão Patrimonial da Marinha* [Entrevista] (03 12 2015).

Pires, P. A., 2015. *Gestão Patrimonial da Marinha* [Entrevista] (02 12 2015).



**Anexo A — Organização Financeira da Marinha****Tabela 1 – Listagem das SEC1, SEC2 e SEC3 da Marinha**

Setor Funcional	SEC1	SEC2	SEC3	Unidade/Estabelecimento/Órgão
CEMA e Gabinete	Chefe Gabinete (por delegação do ALM CEMA)	X	X	Gabinete do CEMA
		X		Messe de Cascais
Estado-Maior da Armada	VALM VCEMA	X		Unidade de Apoio às Instações Centrais da Marinha
			X	Estado-Maior da Armada
			X	Academia de Marinha
				<i>Gabinete do VCEMA</i>
				<i>Inspecção-Geral da Marinha</i>
Operações Militares	VALM Comandante Naval	X		Flotilha
			X	Comando Naval
			X	Esquadilha de Helicópteros
			X	Comando da Zona Marítima dos Açores
			X	Comando da Zona Marítima da Madeira
			X	Comando da Zona Marítima do Norte
			X	Comando da Zona Marítima do Sul
				<i>Esquadilha de Escoltas Oceânicos</i>
				<i>Esquadilha de Navios Patrulhas</i>
				<i>Unidades Navais</i>
				<i>Esquadilha de Submarinos</i>
				<i>Centro Integrado de Treino e Avaliação Naval</i>
				<i>Comando da Zona Marítima do Centro</i>
		X		Comando do Corpo de Fuzileiros
			X	Escola de Fuzileiros
				<i>Base de Fuzileiros</i>
		X		Base Naval de Lisboa
				<i>Centro de Comunicações, de Dados e de Cifra da Marinha</i>
				<i>Instalações portuárias NATO Lisboa</i>
				<i>Centro de Gestão e Análise de Dados Operacionais</i>
Pessoal	VALM SSP	X		Direção de Apoio Social
			X	Gabinete do SSP
			X	Direção do Serviço de Pessoal
				<i>Laboratório de Análises Farmaco-Toxicológicas da Marinha</i>
				<i>Direção dos Serviços Jurídicos</i>
Material	VALM SSM			<i>Chefia do Serviço de Assistência Religiosa</i>
		X		Direção de Infra-Estruturas
			X	Gabinete do SSM
		X		Direção de Navios
		X		Depósito de Munições NATO Lisboa
		X		Direção de Abastecimento
				<i>Secção de Catalogação de Material</i>
		X		Depósito Pol-NATO Lisboa
		X		Direção de Transportes
		X		Depósito POL NATO Ponta Delgada
Financeiro	CALM SSF	X		Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros Centrais
				<i>Gabinete do SSF</i>
				<i>Direção de Administração Financeira</i>
				<i>Direção de Auditoria e Controlo Financeiro</i>
Tecnologias da Informação	CALM SSTI	X		Direção de Tecnologias da Informação e Comunicações
			X	Gabinete do SSTI
			X	Centro de Documentação, Informação e Arquivo Central da Marinha
			X	Direção Análise e Gestão da Informação
Ensino Superior e Formação	VALM SSP	X		Escola Naval
		X		Escola de Tecnologias Navais
		X		Direção do Serviço de Formação
		X		Centro de Educação Física da Armada
Saúde	VALM SSP	X		Direção do Serviço de Saúde
				<i>Centro de Medicina Naval</i>
				<i>Unidade Tratamento Intens. Toxicodep. e Alcoolismo</i>
				<i>Centro de Abastecimento Sanitário</i>
				<i>Centro de Medicina Subaquática e Hiperbárica</i>



Setor Funcional	SEC1	SEC2	SEC3	Unidade/Estabelecimento/Órgão
Cultura	Diretor da CCM	X		Comissão Cultural de Marinha
				<i>Museu de Marinha</i>
				<i>Revista da Armada</i>
				<i>Planetário Calouste Gulbenkian</i>
				<i>Banda da Armada</i>
				<i>Biblioteca Central de Marinha</i>
				<i>Aquário Vasco da Gama</i>
Autoridade Marítima	VALM DGAM	X		Direção-Geral da Autoridade Marítima
				<i>Escola de Autoridade Marítima</i>
				<i>Direção de Faróis</i>
				<i>Instituto de Socorros a Náufragos</i>
				<i>Direção do Combate à Poluição do Mar</i>
		X		Departamento Marítimo do Norte
				<i>Capitania do Porto de Caminha</i>
				<i>Capitania do Porto de Viana do Castelo</i>
				<i>Capitania do Porto do Douro</i>
				<i>Capitania do Porto da Póvoa de Varzim</i>
				<i>Capitania do Porto de Vila do Conde</i>
				<i>Capitania do Porto de Leixões</i>
				<i>Capitania do Porto de Aveiro</i>
		X		Departamento Marítimo do Centro
				<i>Capitania do Porto da Nazaré</i>
				<i>Capitania do Porto de Lisboa</i>
				<i>Capitania do Porto de Cascais</i>
				<i>Capitania do Porto de Setúbal</i>
				<i>Capitania do Porto da Figueira da Foz</i>
				<i>Capitania do Porto de Peniche</i>
				<i>Capitania do Porto de Sines</i>
		X		Departamento Marítimo do Sul
				<i>Capitania do Porto de Lagos</i>
				<i>Capitania do Porto de Faro</i>
				<i>Capitania do Porto de Olhão</i>
				<i>Capitania do Porto de Portimão</i>
				<i>Capitania do Porto de Tavira</i>
				<i>Capitania do Porto de Vila Real de Santo António</i>
		X		Departamento Marítimo da Madeira
				<i>Capitania do Porto de Porto Santo</i>
				<i>Capitania do Porto do Funchal</i>
		X		Departamento Marítimo dos Açores
				<i>Capitania do Porto de Ponta Delgada</i>
				<i>Capitania do Porto de Horta</i>
				<i>Capitania do Porto Angra do Heroísmo</i>
				<i>Capitania do Porto da Praia da Vitória</i>
				<i>Capitania do Porto Santa Cruz das Flores</i>
				<i>Capitania do Porto de Vila do Porto</i>
Ciências e Técnicas do Mar	VALM DG IH	X		Instituto Hidrográfico

**Fonte:** (Instruções Técnicas da Superintendência de Finanças (ITSUF) n.º 2 – Anexo A)



## Apêndice A — Variáveis do reconhecimento de ativos

Tabela 2 – Tabela comparativa das regras do reconhecimento de ativos

Variável de estudo	POCP (texto legal)	SNC AP (texto legal)
A - Condições de reconhecimento de ativos	42 — «Imobilizações corpóreas». — Integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (com exceção dos bens de domínio público), que a entidade utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.	9 — (...) Ativos fixos tangíveis são bens com substância física que: (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para alugar a terceiros, ou para fins administrativos; e (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato
B – Alteração das classes contabilísticas	Plano de contas POCP  42 — Imobilizações corpóreas. 421 — Terrenos e recursos naturais 422 — Edifícios e outras construções 423 — Equipamento básico 424 — Equipamento de transporte 425 — Ferramentas e utensílios 427 — Taras e vasilhame 429 — Outras imobilizações corpórea	Plano de contas SNC-AP  43 Ativos fixos tangíveis 430 Bens de domínio público, património histórico, artístico e cultural 431 Terrenos e recursos naturais 432 Edifícios e outras construções 433 Equipamento básico 434 Equipamento de transporte 435 Equipamento administrativo 436 Equipamentos biológicos 437 Outros ativos fixos tangíveis 438 Depreciações acumuladas 439 Perdas por imparidade acumuladas
C – Desaparecimento da codificação CIBE	Plano de contas POCP  423 — Equipamento básico  +  Códigos CIBE	Plano de contas SNC-AP  433 Equipamento básico 4331 Equipamento informático e de telecomunicações 4332 Equipamento para investigação e formação, de medida e de utilização técnica especial 4333 Equipamento e material específico dos serviços de saúde 4334 Equipamento e material recreativo, desportivo, de educação e de cultura



		<p>4335 Equipamento e material para serviços de alimentação, rouparia e lavanderia</p> <p>4336 Equipamento para agricultura, pesca e jardinagem</p> <p>4337 Equipamento e material de apoio à produção</p> <p>4338 Equipamento militar, de segurança e defesa</p> <p>...</p> <p>4339 Outro equipamento básico</p> <p>Revogação da Portaria 671/2001 e desaparecimento dos Códigos CIBE</p>
D – Classes específicas para registo dos bens militares	ND	<p>Plano de contas SNC-AP</p> <p>Subclasses</p> <p>43018 Terrenos militares</p> <p>43038 Infraestruturas militares</p> <p>4348 Viaturas militares</p> <p>69128 Recursos militares</p>
E – Classificador complementar de informação financeira	Códigos CIBE	<p>7 — Classificador complementar 2</p> <p>— Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento</p> <p>Os códigos para efeitos de cadastro dos ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento, registados na Classe 4 do subsistema de contabilidade financeira;</p> <p>(...)</p> <p>1 — Os primeiros dígitos coincidem com as contas da Classe 4 do Plano de Contas. Para efeitos de cadastro, a maioria das contas são desagregadas de forma a proporcionar uma melhor identificação dos elementos nelas incluídos. A entidade deve ainda criar outros códigos que facilmente permitam identificar a forma de aquisição e localização dos bens.</p>
F - Condições de desreconhecimento de ativos	ND	<p>60 — Um bem do ativo fixo tangível deve ser desreconhecido:</p> <p>(a) No momento da alienação (incluindo alienação através de uma transação sem contraprestação); ou</p>



		(b) Quando não se esperam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço do seu uso ou alienação.
--	--	--

**Fonte:** (autor, 2016)

**Apêndice B — Variáveis da mensuração de ativos****Tabela 3 - Tabela comparativa das regras da mensuração de ativos**

<b>Variável de estudo</b>	<b>POCP (Texto legal)</b>	<b>SNC AP (texto legal)</b>
G – Critérios de mensuração de ativos	ND	10 — O custo de um bem do ativo fixo tangível deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) For provável que fluirão para a entidade benefícios económicos futuros ou potencial de serviço associados ao bem; e (b) O custo ou o justo valor do bem puder ser mensurado com fiabilidade.
H – Mensuração de ativos – o critério do custo	<p>O activo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.</p> <p>4.1.2—Considera-se como custo de aquisição de um activo a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual.</p> <p>4.1.3—Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis dos custos industriais fixos necessariamente suportados para produzir e colocar no estado em que se encontra.</p>	<p>28—O custo de um bem do ativo fixo tangível é o equivalente ao preço a dinheiro ou, para um bem adquirido através de uma transação sem contraprestação, o seu justo valor à data do reconhecimento</p> <p>21— O custo de um bem do ativo fixo tangível compreende:</p> <p>(a) O seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não dedutíveis ou reembolsáveis sobre a compra, após dedução de descontos comerciais e abatimentos;</p> <p>(b) Quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o ativo no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da maneira pretendida pelo órgão de gestão</p> <p>(c) A estimativa inicial dos custos de desmantelamento e de remoção do bem e da restauração do local em que está localizado, e que a entidade é obrigada a suportar quando o bem é adquirido, ou em resultado de ter usado o bem durante um determinado período para fins que não sejam</p>



		produzir inventários durante esse período.
I – Mensuração de ativos – o critério do justo valor	ND	<p>32 — O justo valor de um ativo relativamente ao qual não existam transações de mercado comparáveis é mensurado com fiabilidade se:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) A variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse ativo, ou</li><li>(b) As probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor.</li></ul> <p><b>(Aplicado subsidiariamente)</b> <b>NCP 8 46</b> — A definição de justo valor refere-se a uma transação entre partes sem relacionamento entre si. Uma transação entre partes sem relacionamento entre si é uma transação entre partes que não têm um relacionamento particular ou especial que torne os preços das transações incomparáveis das condições do mercado. Presume-se que a transação é feita entre partes não relacionadas, cada uma atuando independentemente.</p>
J - Mensuração de ativos obtidos a título gratuito	Quando se trate de activos do imobilizado obtidos a título gratuito deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definidos nos termos legais ou, caso não exista disposição legal aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (...)	<p>19— Um bem do ativo fixo tangível pode ser adquirido através de uma transação sem contraprestação. Neste caso, a mensuração far-se-á da seguinte forma:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Imóveis — Valor patrimonial tributário (VPT).</li><li>(b) Outros ativos — Custo do bem recebido, ou na falta deste, o respetivo valor de mercado.</li></ul>



	Na impossibilidade de valorização dos bens, estes deverão ser identificados em anexo e justificada aquela impossibilidade	
K - Mensuração subsequente de ativos	1 — Os bens do activo imobilizado de natureza corpórea só poderão ser objecto de reavaliação em momento e condições a definir pela Direcção-Geral do Património. <b>CIBE</b>	33— Após reconhecimento como ativo, um bem do ativo fixo tangível deve ser registado pelo seu custo, menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, devendo aplicar-se essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis
K - Valor residual dos ativos	ND	9 — (...) O valor residual é a quantia estimada que a entidade espera obter presentemente da alienação de um ativo, após dedução os custos estimados de alienação, se tal ativo estivesse já com a idade e na condição esperadas no final da sua vida útil.

**Fonte:** (autor, 2016)



**Apêndice C — Variáveis da depreciação de ativos****Tabela 4 – Tabela comparativa das regras da depreciação de ativos**

<b>Variável de estudo</b>	<b>POCP (Texto legal)</b>	<b>SNC AP (texto legal)</b>
M – Possibilidade de alteração da vida útil de um ativo	ND	47—Sempre que o valor residual e a vida útil de um ativo forem revistos porque as expectativas correntes diferem das estimativas iniciais, as alterações devem ser contabilizadas
N – Dedução do valor residual à quantia depreciável	ND	49—A quantia depreciável de um ativo deve ser determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo é geralmente insignificante e, por isso, imaterial no cálculo da quantia depreciável.
O - Definição de vida útil dos ativos	3 — A amortização segue o método das quotas constantes e baseia-se na estimativa do período de vida útil e no custo de aquisição, produção ou valor de avaliação. <b>CIBE</b>	9— (...) Vida útil é ou: (a) O período de tempo durante o qual se espera que um ativo seja usado por uma entidade; ou (b) O número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter a partir do ativo.
P – Regras de determinação de vida útil e métodos de depreciação	2 — A amortização técnica decorrente da actividade operacional dos bens será calculada, em regra, segundo o método das quotas constantes e tendo como referência as taxas fixadas no classificador geral. <b>CIBE</b>	51— (...) Consequentemente, para determinação da vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes: (a) Utilização esperada do ativo, que é avaliada por referência à capacidade ou à produção física esperadas para esse ativo. (b) Desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparações e manutenções e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso. (c) Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo.



		(d) Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de contratos de locação relacionados.
Q – Regra de início de vida para efeitos de depreciação	ND	50—A depreciação de um ativo começa quando fica disponível para uso, isto é, quando estiver no local e nas condições necessárias para ser capaz de operar da forma pretendida pelo órgão de gestão

**Fonte:** (autor, 2016)

**Apêndice D — Impacte das variáveis na qualidade de informação****Tabela 5 – Impacte das variáveis na qualidade da informação financeira**

Impacte na qualidade de informação financeira						
		Muito Negativo	Negativo	Sem Efeitos	Positivo	Muito Positivo
Área	Variável	-2	-1	0	1	2
Reconhecimento	A	0%	11%	58%	32%	0%
Reconhecimento	B	0%	0%	37%	58%	5%
Reconhecimento	C	0%	5%	16%	63%	16%
Reconhecimento	D	0%	5%	0%	79%	16%
Reconhecimento	E	0%	5%	32%	63%	0%
Reconhecimento	F	0%	5%	16%	68%	11%
Mensuração	G	0%	11%	5%	84%	0%
Mensuração	H	0%	0%	47%	53%	0%
Mensuração	I	0%	5%	21%	74%	0%
Mensuração	J	0%	0%	26%	53%	21%
Mensuração	K	0%	0%	47%	53%	0%
Mensuração	L	0%	0%	32%	68%	0%
Depreciação	M	0%	0%	5%	84%	11%
Depreciação	N	0%	0%	68%	32%	0%
Depreciação	O	0%	5%	26%	68%	0%
Depreciação	P	0%	0%	32%	68%	0%
Depreciação	Q	0%	5%	21%	63%	11%

**Fonte:** (autor, 2016)

**Apêndice E — Análise da facilidade de implementação****Tabela 6 – Facilidade da implementação das variáveis**

Facilidade de implementação						
		Muito Difícil	Difícil	Neutro	Fácil	Muito Fácil
Área	Variável	-2	-1	0	1	2
Reconhecimento	A	0%	0%	42%	53%	5%
Reconhecimento	B	0%	0%	26%	63%	11%
Reconhecimento	C	0%	0%	47%	47%	5%
Reconhecimento	D	0%	37%	26%	32%	5%
Reconhecimento	E	0%	32%	42%	26%	0%
Reconhecimento	F	0%	16%	37%	47%	0%
Mensuração	G	0%	47%	26%	26%	0%
Mensuração	H	11%	16%	63%	11%	0%
Mensuração	I	11%	32%	47%	11%	0%
Mensuração	J	0%	21%	37%	42%	0%
Mensuração	K	0%	32%	47%	21%	0%
Mensuração	L	0%	26%	37%	37%	0%
Depreciação	M	0%	42%	26%	32%	0%
Depreciação	N	0%	5%	79%	16%	0%
Depreciação	O	0%	37%	53%	11%	0%
Depreciação	P	21%	26%	37%	16%	0%
Depreciação	Q	0%	5%	63%	26%	5%

**Fonte:** (autor, 2016)